

## POSSIBLE OPTIONS OF THE ENTITIES CONCERNING THE RESERVES' TREATMENT FROM REEVALUATION AND HISTORICAL COST'S RETURN

**Ph.D. Student Andreea Elena DREGHICIU**  
„1 Decembrie 1918” University of Alba Iulia, Romania  
Email: deea\_dreghi@yahoo.com

**Abstract:** *In the economical environment, accounting is the main information provider. These information reflect an actual image only when the accounting principles, the actual regulations are kept and last but not least through the instrument of evaluation, respectively the one of reevaluation. The evaluation has always been an activity which had the capacity of significantly influencing the decisions which are made based on the information provided, no matter if it is about the traditional model based on historical cost and prudence principle, or if it about the concept of fair value brought by globalization and harmonization process. Concerning the accounting policies associated with registering the evaluation and respectively the reevaluation results, the entities have the possibilities of opting yearly for installment transfer of the reserves from reevaluation on the reported result, or making this transfer only in the moment when the immobilization is out of use, for which the reserves from reevaluation are registered. There are also situations when the entities may choose for returning at historical cost from the fair value. The purpose of this scientific approach is the one of practically and theoretically presenting both the implications which different options of the entities have, in the treatment of the reserves from reevaluation, and the return at historical price from fair value upon the information given for publishing.*

**Keywords:** *evaluation, reevaluation, reserves from reevaluation, fair value, historical price.*

**JEL Classification:** *M40, M41.*

### 1. Introduction

In an era in which all life's economical, social and political domains are under globalization's effect, obtaining real information in exact time is the key for substantiating one's decisions. One of the instruments which is used in accounting for offering the users real and useful information, concerning patrimonial elements which are reflected within financial reports, is evaluation.

Evaluation is a form of quantification through which the accounting method determines the size of fortune elements in natural expression and expresses this size with the help of monetary etalon. In this way, through evaluation, all asset items, debts and equity are homogenized, are expressed in the same etalon and may be centralized. (Todea, 2009, p.114). Concerning reevaluation, this means evaluating again regularly for updating a preexistent value. (Todea, 2004, p.4)

The traditional way of evaluation represents an inoculation of prudence principle and historic cost, and the process of globalization and harmonization concerning evaluation, have as coordination the concept of fair value.

For offering useful information to the diverse categories of users, the entities also have to respect the accounting principles and to apply the same accounting policies in order to ensure the comparison of given information both in time and space. Also any kind of changes that occur in the accounting policies must be mentioned in explanatory notes.

Conceived and structured on a complex problem, this scientific approach is considering a theoretically and practically presentation of certain accounting elements which refer to reserves treatment from reevaluation and returning to historical cost at fair value.

### 2. Methodology

The methodology I have used for making this scientific approach is based on theoretical research concerning the concepts and regulation in this domain, along with an

empirical research through I have pointed out some peculiar aspects referring to the approached subject. I have resorted to studying some papers of financial accounting, which are elaborated by specialists and theorists in this domain, I have resorted to studying Evaluation Standards, the analysis of the regulations in this domain, thus being a explanatory qualitative research, and also practical aspects specific to the options that entities have concerning accounting treatment of reserves from reevaluation corresponding to intangibles after reevaluation, but also the aspects implied by returning to historic cost and fair value, thus being a descriptive quantitative research.

### **3. Aspects concerning tangible assets reevaluation**

In order to be able to perform, the entities need financial resources, material and humans. Within these resources, an important place is being occupied by fixed assets, and within these, tangible assets.

Tangibles are asset items, which are held for more than a year, being generators for the entity's future economical benefit. (Mati et al., 2010, p.144).

Tangibles are those asset items held for being used in goods manufacturing, or services providing, for being rented to a third party or for being used in administrative purposes, and which are foreseen to be used for long time. (IAS 16, 2015, paragraph 6)

Due to the fact that these elements are used for long periods of time, their value changes and for being able to provide a real value, the entities resort to evaluation, respectively reevaluation.

Evaluation the assets is directly implied in elaborating information concerning the entity's financial position, which reflects the relationship between assets, debts and personal capital, recorded in its balance sheet. Also, by modifying the value of some assets during financial exercise, the assets' evaluation affects other critical components of financial reports (Stan and Anghel, 2007, p.355).

Reevaluation of tangible assets is made at fair value at the balance sheet date. Fair value is determined based on some evaluation usually being made by qualified evaluation professionals, who are members, of a professional organization, which should be nationally and internationally recognized (OMFP 1802/2014).

Reevaluation has to be made regularly so that the accounting value does not considerably differ from the one which is to be determined using fair value at balance sheet's date. The frequency of reevaluation depends on the evolution of tangible assets' fair value, in the case when the fair value of an evaluated asset considerably differs from accounting value, then a new reevaluation is necessary. Some tangible assets may suffer great and fluctuant changes of fair value, thus requiring annual reevaluation. For those tangible assets which do not suffer from a fair value big change, a reevaluation is not necessary. For these, reevaluation made once in 3 – 5 years may be more adequate (IAS 16, 2015, paragraph 32).

After the reevaluation a plus value may result which is equivalent with an increasing of personal capital or a minus value which diminishes them (Paraschivescu and Radu, 2008, p.60).

In the situation in which the result of reevaluation is an increasing from net accounting value, then this is being treated as an increase in the reserves from reevaluation, if there wasn't a previous decrease, or as an income which compensates the expenses of decrease previously known in that asset. And if the result from reevaluation is a decrease from the net accounting value, then this is treated as an expense, or as a decrease of the reserve from reevaluation, with the minimum from the value of that reserve and the decrease's value. The eventual uncovered difference is registered as an expense (Paraschivescu and Radu, 2008, p.64).

Concerning the subsequent treatment of redundancy realized from reserves from reevaluation, the entities have the possibility of opting for capitalization through direct transfer in the reported result, or for removing the asset from evidence for which the reserve from reevaluation was made, or as the asset is being used by the entity. In the staged transferred the value of realized redundancy is the difference from calculated amortization based on the reevaluated accounting value and the value of amortization calculated based on the asset's initial cost (Pântea et al., 2013, p.74).

The treatment connected to amortization in reevaluation does not have to be forgotten, because there are two possibilities: simultaneous reevaluation of tangible assets' brut value and the cumulated amortization, or the cumulated value and the adjustments for depreciation are eliminated from brut value (Pântea et al., 2013, p.67).

#### **4. Considerations concerning historical cost, respectively fair value in evaluation**

Tangible assets owned by the entity are initially recognized at cost, and afterwards are registered in accounting according to the model based on cost, or to the model based on fair value.

The model based on cost stipulates the fact that, after being recognized as an asset, a tangible will be registered at its cost minus any afferent cumulated amortization and any losses cumulated from depreciation (IAS 16, 2015, paragraph 30).

The model based on fair value stipulated regular reevaluations, so that, after recognizing an asset, the tangible element whose fair value may be credible evaluated, will be registered at its reevaluated value, this being the fair value at the reevaluation date, minus any subsequent afferent cumulated amortization and any losses cumulated from depreciation (IAS 16, 2015, paragraph 31).

One of the main reasons which determined the primacy of historical cost upon the other bases of evaluation, at least in the past, is the fact that it may be determined with a much higher precision than any other base of evaluation. Based on current and past transactions, historical costs are already registered in justifying documents, thus they are verifiable, objective and more credible than the alternatives (Gulea, 2011, p.235).

Although, the economical realities, armonization, respectively globalization, have proved the necessity of completing historical cost, with its advantages brought by evaluation at fair value.

Historic cost may not reflect market value and thus it may lead to underevaluation of assets, due to the fact that it does not overlooks the effects of increased market costs. As a result, it does not display the users a very relevant information when taking a decision (Deaconu, 2009, p.123).

Fair value presents a series of advantages which refer to the fact that allows the recognition of some elements which historical cost ignores, more reliable financial reports are obtained, offers a more objectivity and neutrality, allows a better comparison, offers a better information concerning the current and future performances of the entity, and last but not least, has a "more universal" character than historical cost (Deaconu, 2009, p.106).

Both the model based on historical cost, and the one based on fair value, represent accounting policies for the entities. And crossing from one model to another, is called change of accounting policy. OMFP 1802/2014 requires the obligativity of evaluation, respectively reevaluation of patrimonial elements; but still there are situations when the reevaluation is not required and turning back to historical cost is. In this situation, one must take into consideration the entities' option concerning the division of reevaluation reserve, if it is made staged or only pulling the assets for which the reserve was registered in accounting, out of use.

### 5. Study case concerning reevaluation reserves treatment and returning to historical cost

Entity S.C. EXAMPLE S.A. has purchased a machinery at the beginning of N year, having a 9496 entrance value, for which a linear amortization method was established, and the established useful lifetime was of eight years. The machinery is annually evaluated, according to accounting policies of the entity, a plus or minus of value resulting correspondingly.

Concerning the subsequent treatment of reevaluation reserve I will present both the situation of staged transfer and also the one of transfer at the machinery's decommissioning.

#### 1. Registering the machinery's purchase

%	=	404 "Intangible suppliers"	<u>11300,24</u>
2131 "Technological equipments (machineries, machines and work installations")			9496
4426 „ Reclaimable VAT”			1804,24

2. Amortization calculus in linear method:  $9496 / 8 = 1187$  lei/year

3. Presenting the machinery's situation from accounting net value point of view, in the situation when there wouldn't be any value pluses or minuses and from the point of view of reevaluation value during the eight years.

**Table no.1. Presenting the machinery's situation**

Year	Amortization in linear method	Cumulated amortization	Accounting net value	Fair value	Reevaluation difference
N	1187	1187	8309	8752	443
N+1	1187	2374	7122	7830	708
N+2	1187	3561	5935	5740	-195
N+3	1187	4748	4748	4932	184
N+4	1187	5935	3561	3980	419
N+5	1187	7122	2374		
N+6	1187	8309	1187		
N+7	1187	9496	0		

Source: Own processing

4. Presenting the accounting registrations afferent to subsequent treatment of reevaluation reserves in the situation of staged transfer, respectively of transfer of machinery's decommissioning.

Used accounts: 2131 – „Technological equipments (machineries, machines and work installations)", 2813- „Amortization of installations and means of transport", 6811 - „Operating expenses concerning intangibles' amortizations", 105 – „Reserves from reevaluation", 1175 – „Reported result", 655 – „Expenses from intangible assets' reevaluation", 755 - „Incomes from tangible assets reevaluation"

<b>Year N</b>	
<b>Staged Transfer</b>	<b>Decommissioning Transfer</b>

Registering expenses of annual amortization 6811 = 2813 1187	Registering expenses of annual amortization 6811 = 2813 1187
<b>Closing N Year</b>	
Registering reevaluation results 2813 = 2131 1187 2131 = 105 443	Registering reevaluation results 2813 = 2131 1187 2131 = 105 443
Accounts balances after reevaluation 2131 – 8752 2813 – 0 105 – 443	Accounts balances after reevaluation 2131 – 8752 2813 – 0 105 – 443

**Year N+1**

<b>Staged Transfer</b>	<b>Decommissioning Transfer</b>
Amortization calculus = $8752/7 = 1250$	Amortization calculus = $8752/7 = 1250$
Registering expenses of annual amortization 6811 = 2813 1250	Registering expenses of annual amortization 6811 = 2813 1250
Payment redundancy from reevaluation reserve, proportionally with calculated amortization: $443/7 = 63$ lei – taxable amount 105 = 1175 63	Tracking the amount of 63 lei, in this situation is only fiscally recorded, the amount being untaxable. .

We observe that if the amount of 63 lei is being decreased from recalculated amortization, the amortization which would be registered in the absence of reevaluation is obtained.

**Closing N+1 year**

Accounts balances before reevaluation: 2131 – 8752 2813 – 1250 105 – 380 (443-63) Accounting net value = 7502 Fair value = 7830 Difference from reevaluation = +328	Accounts balances before reevaluation: 2131 – 8752 2813 – 1250 105 – 443 Accounting net value = 7502 Fair value = 7830 Difference from reevaluation = +328
Registering reevaluation results 2813 = 2131 1250 2131 = 105 328	Registering reevaluation results 2813 = 2131 1250 2131 = 105 328
Accounts balances after reevaluation: 2131 – 7830 2813 – 0 105 – 708	Accounts balances after reevaluation: 2131 – 7830 2813 – 0 105 – 771

**Year N+2**

<b>Staged transfer</b>	<b>Decommissioning transfer</b>
Amortization calculus = $7830/6 = 1305$	Amortization calculus = $7830/6 = 1305$
Registering expenses of annual amortization 6811 = 2813 1305	Registering expenses of annual amortization 6811 = 2813 1305
Payment redundancy from reevaluation reserve, proportionally with calculated amortization: $708/6 = 118$ lei –taxable	

amount  
105 = 1175 118

### Closing N+2 year

Accounts balances before reevaluation:  
2131 – 7830  
2813 – 1305  
105 – 590 (708-118)  
Accounting net value = 6525  
Fair value = 5740  
Reevaluation difference (devaluation) = 785  
Registered reevaluation reserve (590) does not cover the devaluation resulted from reevaluation, thus the difference of 195 (590-785) will be registered as expenses.

Registering reevaluation results

2813	=	2131	1305
%	=	2131	<u>785</u>
105			590
655			195

Accounts balances after reevaluation:

2131 – 5740  
2813 – 0  
105 – 0  
Turnover 655 – 195

Comparing the account's turnover 655 with calculated devaluation in table 1, we observe that it is equal with the devaluation initially calculated

Accounts balances before reevaluation:  
2131 – 7830  
2813 – 1305  
105 – 771  
Accounting net value = 6525  
Fair value = 5740  
Reevaluation difference (devaluation) = 785  
Registered reevaluation reserve (771) does not cover the devaluation resulted from reevaluation, thus the difference of 14 (771-785) will be registered as expenses.

Registering reevaluation results

2813	=	2131	1305
%	=	2131	<u>785</u>
105			771
655			14

Accounts balances after reevaluation:

2131 – 5740  
2813 – 0  
105 – 0  
Turnover 655 – 14

655 turnover cannot be verified, respectively compared with previous calculations.

It should be noted that devaluation is not fiscally recognized, thus, at closure, 5740 accounting value is different from fiscal value  $5740+195=5935$ , namely accounting value calculated in table 1 for N+2 year.

### Year N+3

#### Staged transfer

Amortization calculus =  $5740/5 = 1148$   
Depreciation is not fiscally recognized, thus accounting amortization differs from the fiscal one. Fiscal amortization is 1187 (5935/5).

Registering expenses of annual amortization

6811	=	2813	1148
------	---	------	------

#### Decommissioning transfer

Amortization calculus =  $5740/5 = 1148$   
Depreciation is not fiscally recognized, thus accounting amortization differs from the fiscal one. Fiscal amortization is 1187 (5935/5).

Registering expenses of annual amortization

6811	=	2813	1148
------	---	------	------

### Closing N+3 year

Accounting balances before reevaluation:  
2131 – 5740  
2813 – 1148  
105 – 590 (708-118)  
Accounting net value = 4592  
Fair value = 4932  
Difference from reevaluation (appreciation)  
= 340

Accounting balances before reevaluation:  
2131 – 5740  
2813 – 1148  
105 – 590 (708-118)  
Accounting net value = 4592  
Fair value = 4932  
Difference from reevaluation (appreciation)  
= 340

This difference from reevaluation is a positive one and follows after depreciation; consequently, it will be first registered on incomes. For establishing the amount which will be registered in the reevaluation reserves account, the positive value of 340 lei will be compared with the value of 195 lei registered on expenses, but also with the amount of 184 lei which was established in table 1. As a result, the reevaluation reserve value is 184 lei, and on incomes the amount of 156 lei (340 – 184) will be registered.

Registering reevaluation results

2813	=	2131	1148
2131	=	%	<u>340</u>
		105	184
		755	156

Accounts balances after reevaluation:  
2131 – 4932  
2813 – 0  
105 – 184

Registering reevaluation results

2813	=	2131	1148
2131	=	%	<u>340</u>
		105	184
		755	156

Accounts balances after reevaluation:  
2131 – 4932  
2813 – 0  
105 – 184

#### Year N+4

##### Staged transfer

Amortization calculus =  $4932/4 = 1233$   
Registering expenses of annual amortization

6811	=	2813	1233
------	---	------	------

Availability of a part from reevaluation reserve, proportionally with calculated amortization:  $184/4 = 46$  lei – taxable amount

105	=	1175	46
-----	---	------	----

##### Decommissioning transfer

Amortization calculus =  $4932/4 = 1233$   
Registering expenses of annual amortization

6811	=	2813	1233
------	---	------	------

#### Closing N+4 year

Accounts balances before reevaluation:  
2131 – 4932  
2813 – 1233  
105 – 138 (184-46)  
Accounting net value = 3699  
Fair value = 3980  
Difference from reevaluation = 281  
Registering results from reevaluation

2813	=	2131	1233
2131	=	105	281

Accounts balances before reevaluation:  
2131 – 4932  
2813 – 1233  
105 – 138 (184-46)  
Accounting net value = 3699  
Fair value = 3980  
Difference from reevaluation = 281  
Registering results from reevaluation

2813	=	2131	1233
2131	=	105	281

Accounts balances after reevaluation:  
2131 – 3980  
2813 – 0  
105 – 419 (138+281)

Accounts balances after reevaluation:  
2131 – 3980  
2813 – 0  
105 – 465

**Year N+5**

**Staged transfer**  
Amortization calculus =  $3980/3 = 1327$   
Registering expenses of annual amortization  
6811 = 2813 1327  
Availability of a part from reevaluation  
reserve, proportionally with calculated  
amortization:  $419/3 = 140$  lei –taxable  
amount  
105 = 1175 140

**Decommissioning transfer**  
Amortization calculus =  $3980/3 = 1327$   
Registering expenses of annual amortization  
6811 = 2813 1327

5. Presenting registration afferent to resignation of reevaluation and returning to historical cost

At N+5 year's closure, the entity gives up at machineries' reevaluation, crossing to historical cost model.

**Reevaluation resignation and crossing to historical cost in N+5 year**

**Staged transfer**  
Accounts balances before reevaluation  
resignation:  
2131 – 3980  
2813 – 1327  
105 – 279 (419-140)  
Accounting net value = 2653  
Annulment of reevaluation reserve in  
correspondence with immobilization  
account  
105 = 2131 279  
Accounts balance after reevaluation reserve  
annulment:  
2131 – 3701 (3980-279)  
2813 - 1327  
  
Accounting net value after reevaluation  
annulment= 2374

**Decommissioning transfer**  
Accounts balances before reevaluation  
resignation:  
2131 – 3980  
2813 – 1327  
105 – 465  
Accounting net value = 2653  
  
For avoiding overestimation of patrimonial  
elements, the crossing from actual net  
accounting value must be done (2653), at  
accounting net value, from the table, when  
there wouldn't be any decreases or increases  
of value (2374). As a result, from the  
account balance will be decreased 2131, the  
difference of (2653 – 2374), namely 279,  
the amount which is decreased also in  
staged transfer.  
Decreasing the amount of 279 lei from the  
balance of intangibles account  
105 = 2131 279  
Closing the account 105 (465-279)  
105 = 1175 186  
Accounts balances after reevaluation  
annulment 2131 - 3701  
2813 - 1327  
Net accounting value after reevaluation  
annulment = 2374

## 6. Conclusions

The users of the information provided by financial reports, benefit from a fair reflection if the entity's situation, only when the entity follows the current norms, the accounting principles, realize an adequate evaluation, respectively reevaluation and uses the same accounting policies for long, and if there is a change of these policies, it must be mentioned in the explanatory notes.

Concerning the subsequent treatment of the reevaluation reserve, the entities have a choice from the two possible variants, namely the transfer to the reported result or pulling out of use the asset which the reevaluation reserve corresponds to, or staged transfer on the amortization measure.

Both options have advantages as well as disadvantages as follows: in the case of transfer only at pulling out of use, reports are simpler, and it is not necessary to follow the difference from reevaluation, but this method raises issues in establishing a subsequent depreciation, and the available reserve is provided to the entity later only when the asset is out of use. Referring to staged transfer, a first advantage would be the one that it allows a better control of reevaluation reserve, and also the available reserve is faster provided to the entity, compared to the transfer only when decommissioned. The disadvantage brought about this method is the greater effort made for calculating and transferring the reevaluation reserve.

Referring to the usage within the entity of historical cost evaluation model, respectively the one at fair value, crossing from one model to another is considered change of accounting policy. Although the entities are compelled by regulations to make patrimonial elements' evaluation, there is also a situation of returning to historical cost model from that of fair value. This thing must be specified in the entities' explanatory notes. The influence of subsequent treatment of reevaluation reserves, is also felt in this situation, so if the entity has made a staged reserve transfer, then only the closure of reserve reevaluation account has to be done. In the situation of transferring the reevaluation reserve only at decommissioning, in order to avoid undervaluation, one must keep in mind the net accounting value which the intangible would have had if there wasn't any kind of value change.

Comparing the advantages and respectively the disadvantages of the two transfer methods of reevaluation reserves upon the reported result, I consider that the method of staged transfer is more favorable both for the situation when there is no accounting policy changing, and for the situation when one comes back at historical cost from the evaluation model based on fair value, having in mind the simpler registrations and calculations one needs in order to make this change.

## References

1. Deaconu, A., 2009. *Valoarea just – concept contabil*. Bucharest: Economic Publishing House.
2. Gu e, R.G., 2011. *Valoare, preț, cost și evaluare în contabilitate*. Bucharest: CECCAR Publishing House.
3. Mati , D. and Pop, A., 2010. *Contabilitate financiar* . Cluj-Napoca: Casa C r ii de tiin Publishing House.
4. *Ordin pentru aprobarea Reglement rilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, 2014*. (No. 1802/2014 din 29.12.2014. Publicat în MOF nr. 963/30.XII.2014). Bucharest: Public Finance Ministry, Romania.

5. Paraschivescu, M.D. and Radu, F., 2008. *Managementul contabilității financiare*. Iași: Tehnopress Publishing House.
6. Pântea, I.P. and Bodea, G., 2013. *Contabilitatea financiară*. Deva: INTELCREDO Publishing House.
7. Stan, S.V. and Anghel, I., 2007. *Evaluarea întreprinderii*. București: Iroval Publishing House.
8. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, 2015. IAS 16 Imobilizări corporale.
9. Todea, N., 2009. *Teorie contabilă și raportare financiară*. Alba Iulia: Aeternitas Publishing House.
10. Todea, N., 2004. *Evaluarea proprietății imobiliare în întreprinderii*. Alba Iulia: Aeternitas Publishing House.

# POSSIBILE OPȚIUNI ALE ENTITĂȚILOR PRIVIND TRATAMENTUL REZERVELOR DIN REEVALUARE ÎN REVENIREA LA COSTUL ISTORIC

**Drd. Andreea Elena DREGHICIU**

Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia, România

Email: deea\_dregghi@yahoo.com

**Rezumat:** În mediul economic, contabilitatea este principalul furnizor de informații. Aceste informații reflectă imaginea fidelă numai în condițiile respectării principiilor contabile, a reglementărilor în vigoare și, nu în ultimul rând, prin instrumentul evaluării, respectiv al reevaluării. Evaluarea, dintotdeauna, a fost o activitate care a avut capacitatea de a influența semnificativ deciziile luate pe baza informațiilor furnizate, indiferent dacă este vorba de modelul tradițional, bazat pe costul istoric și principiul prudenței sau de conceptul de valoare justă, adus de procesul de globalizare și armonizare. Referitor la politicile contabile aferente înregistrării rezultatelor evaluării, respectiv reevaluării, entitățile au posibilitatea de a opta pentru transferul și alonarea rezervei din reevaluare asupra rezultatului reportat, în fiecare an, sau de a face acest transfer doar la momentul scoaterii din funcțiune a imobilizării pentru care se înregistrează rezervele din reevaluare. De asemenea, există situații în care entitățile pot opta pentru revenirea la costul istoric de la valoarea justă. Scopul acestui demers științific este cel de a prezenta atât teoretic, cât și practic, implicațiile pe care le au diferitele opțiuni ale entităților în tratamentul rezervelor din reevaluare, precum și al revenirii la costul istoric de la valoarea justă, asupra informațiilor date spre publicare.

**Cuvinte-cheie:** evaluare, reevaluare, rezerve din reevaluare, valoare justă, cost istoric.

**Clasificare JEL:** M40, M41.

## 1. Introducere

Într-o eră în care toate domeniile vieții, economice, sociale și politice se află sub influența globalizării, obținerea unor informații reale, la momentul oportun, este cheia fundamentării deciziilor. Unul dintre instrumentele utilizate de contabilitate, pentru a putea oferi informații utile și reale utilizatorilor cu privire la elementele patrimoniale reflectate în cadrul situațiilor financiare, este evaluarea.

Evaluarea este o formă de cuantificare prin care metoda contabilă îi determină mărimea elementelor de avere în expresie naturală și exprimă această mărime cu ajutorul etalonului monetar. În acest fel, prin evaluare, toate elementele de activ, toate datoriile și capitalurile proprii se omogenizează, se exprimă în același etalon și se pot centraliza (Todea, 2009, p.114). În ceea ce privește reevaluarea, aceasta înseamnă a evalua din nou, de regulă a aduce la zi o valoare preexistentă (Todea, 2004, p.4).

Modul tradițional de evaluare reprezintă o îmbinare a principiului prudenței cu costul istoric, iar procesul de globalizare și armonizare, în ceea ce privește evaluarea, au ca rezultat coordonarea conceptului de valoare justă.

Tot în scopul de a oferi informații utile diverselor categorii de utilizatori, entitățile trebuie să respecte principiile contabile și să aplice acele politici contabile pentru a asigura comparabilitatea atât în timp, cât și în spațiu a informațiilor furnizate. De asemenea, orice modificare a politicilor contabile trebuie precizată în cadrul notelor explicative.

Conceput și structurat pe o problemă complexă, acest demers științific are în vedere prezentarea, atât din punct de vedere teoretic, cât și practic, a unor elemente de contabilitate referitoare la tratamentul rezervelor din reevaluare și al revenirii la costul istoric de la valoarea justă.

## 2. Metodologie

Metodologia pe care am utilizat-o în vederea realizării acestui demers științific are la bază cercetarea teoretică privind conceptele și reglementările în domeniu, însoțită de

cercetarea empiric prin intermediul c reia am reliefat aspecte particulare referitoare la subiectul abordat. Am apelat la studierea lucr rilor din domeniul contabilității financiare elaborate de speciali ti i teoreticieni în domeniu, studierea Standardelor de Evaluare, analiza reglement rilor în domeniu, fiind o cercetare calitativ de tip exploratoriu i, de asemenea, aspectele practice specifice opțiunilor pe care le au entitățile privind tratamentul contabil al rezervelor din reevaluare, aferente imobiliz rilor în urma reevaluării, dar i aspectele pe care le implic revenirea la costul istoric de la valoarea just , fiind o cercetare cantitativ de tip descriptiv.

### **3. Aspecte privind reevaluarea imobiliz rilor corporale**

Entit țile, pentru a- i putea desf ursa activitatea, au nevoie de resurse financiare, material i umane. În cadrul acestor resurse, un loc important este ocupat de activele imobilizate, iar în cadrul acestora, de imobiliz rile corporale.

Activele imobilizate sunt elemente de activ, de inute pe o perioad mai mare de un an, fiind generatoare de beneficii economice viitoare pentru entitate (Mati et al., 2010, p.144).

Imobiliz rile corporale sunt acele elemente tangibile de inute pentru a fi utilizate în produc ia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate ter ilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative, i care se preconizeaz a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade (IAS 16, 2015, paragraf 6).

Datorit faptului c aceste elemente sunt utilizate pentru perioade îndelungate de timp, valoarea acestora sufer modific ri, iar pentru a putea reflecta valoarea lor real , entit țile apelează la evaluare, respectiv reevaluare.

Evaluarea activelor este implicat , în mod direct, în elaborarea informațiilor privind poziția financiară a entității, care reflectă relația dintre activele, datoriile și capitalurile proprii înregistrate în bilanțul acesteia. De asemenea, prin modificarea valorii unor active, pe parcursul exercițiului financiar, evaluarea activelor are efecte și asupra celorlalte componente cifrice ale situațiilor financiare (Stan, Anghel, 2007, p.355).

Reevaluarea imobiliz rilor corporale se face la valoarea just de la data bilan ului. Valoarea just se determin pe baza unor evalu ri efectuate, de regul , de profesioni ti califica i în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut na ional i interna ional (OMFP 1802/2014).

Reevalu rile trebuie f cute cu suficient regularitate, astfel încât valoarea contabil s nu difere în mod semnificativ de cea care ar fi stabilit folosind valoarea just la data bilan ului. Frecven a reevalu rilor depinde de evolu ia valorii juste a imobiliz rilor corporale în cauz : în cazul în care valoarea just a unui activ reevaluat difer semnificativ de valoarea contabil , atunci este necesar o nou reevaluare. Unele imobiliz ri corporale pot suferi modific ri semnificative i fluctuante ale valorii juste, necesitând, prin urmare, reevalu ri anuale. Pentru imobiliz rile corporale ale c ror valori juste nu sufer modific ri semnificative, nu este necesar s se fac reevalu ri. Pentru acestea, reevalu rile f cute la 3-5 ani pot fi mai adecvate (IAS 16, 2015, paragraf 32).

În urma reevaluării, poate rezulta o plusvaloare care echivaleaz cu o majorare a capitalurilor proprii sau o minusvaloare, care le diminueaz (Paraschivescu i Radu, 2008, p.60).

În situația în care rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă net , atunci acesta se trateaz fie ca o cre tere a rezervei din reevaluare, dac nu a existat o descere tere anterioar , fie ca un venit care s compenseze cheltuiala cu descere terea recunoscut anterior la acel activ. Iar, dac rezultatul reevaluării este o descere tere față de valoarea contabil net , atunci acesta se trateaz fie ca o cheltuial , fie ca o sc dere a rezervei din reevaluare, cu minimum dintre valoarea acelei rezerve i valoarea descere terii.

Eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială (Paraschivescu și Radu, 2008, p.64).

În ceea ce privește tratamentul ulterior al surplusului realizat din rezerve din reevaluare, entitățile au posibilitatea de a opta pentru capitalizarea prin transferul direct în rezultatul reportat, fie la scoaterea din evidența activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare, fie pe măsura în care activul este folosit de entitate. În cazul transferului ealonat, valoarea surplusului realizat este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului (Pântea et al., 2013, p.74).

Nu trebuie uitat tratamentul aferent amortizării în situația reevaluării; astfel, există două posibilități: fie se reevaluează simultan atât valoarea brută a imobilizărilor corporale, cât și amortizarea cumulată, fie se elimină din valoarea contabilă brută amortizarea cumulată și ajustările pentru depreciere (Pântea et al., 2013, p.67).

#### **4. Considerații privind costul istoric, respectiv valoarea just în evaluare**

Imobilizările corporale deținute de entitate sunt recunoscute, inițial, la cost, iar ulterior sunt înregistrate în contabilitate, fie în conformitate cu modelul bazat pe cost, fie cu modelul bazat pe valoarea justă.

Modelul bazat pe cost prevede faptul că, după recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale va fi înregistrat la costul său minus orice amortizare cumulată aferentă și orice pierderi cumulate din depreciere (IAS 16, 2015, paragraf 30).

Modelul bazat pe valoarea justă prevede reevaluări regulate, astfel încât, după recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale al cărui valoare justă poate fi evaluat credibil, va fi înregistrat la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării minus orice amortizare cumulată ulterior aferentă și orice pierderi cumulate din depreciere (IAS 16, 2015, paragraf 31).

Unul dintre principalele motive care au determinat primatul costului istoric asupra celorlalte baze de evaluare, cel puțin în trecut, este că se poate determina cu o precizie mult mai mare decât orice altă bază de evaluare. Bazate pe tranzacții reale și trecute, costurile istorice sunt deja consemnate în documente justificative, sunt deci verificabile, obiective și mai credibile decât alternativele (Gule, 2011, p.235).

Totuși, realitățile economice, armonizarea, respectiv globalizarea, au demonstrat necesitatea completării costului istoric, cu avantajele aduse de evaluarea la valoarea justă.

Costul istoric nu poate reflecta valorile de piață și, astfel, conduce la o subevaluare a activelor, având în vedere faptul că nu ține seama de efectele creșterii prețurilor de piață. Ca urmare, nu se redă cea mai relevantă informație utilizatorilor în luarea deciziilor (Deaconu, 2009, p.123).

Valoarea justă prezintă o serie de avantaje care se referă la faptul că permite recunoașterea unor elemente pe care costul istoric le ignoră, se obțin situații financiare mai fiabile, oferă o mai mare obiectivitate și neutralitate, permite o mai bună comparabilitate, oferă o mai bună informare privind performanțele prezente și viitoare ale entităților și, nu în ultimul rând, are un caracter „mult mai universal” decât costul istoric (Deaconu, 2009, p.106).

Atât modelul bazat pe costul istoric, cât și cel bazat pe valoarea justă, reprezintă politici contabile pentru entități. Iar trecerea de la un model la altul reprezintă schimbare de politică contabilă. OMFP 1802/2014 prevede obligativitatea evaluării, respectiv a reevaluării elementelor patrimoniale, totuși există situații în care se renunță la reevaluare și se revine la costul istoric. În această situație, trebuie ținut cont și de opțiunea entităților în ceea ce privește repartizarea rezervei din reevaluare, dacă se face ealonat sau doar la scoaterea din funcțiune a imobilizării pentru care s-a recunoscut în contabilitate.

### 5. Studiu de caz privind tratamentul rezervelor din reevaluare și al revenirii la costul istoric

Entitatea S.C. EXEMPLU S.A. a achiziționat, la începutul anului N, un utilaj cu o valoare de intrare de 9496 lei, al cărui regim de amortizare stabilit a fost cel liniar, iar durata de viață utilă stabilită a fost de 8 ani. Utilajul este supus reevaluării în fiecare an, conform politicilor contabile ale entității, rezultând un plus sau un minus de valoare.

În ceea ce privește tratamentul ulterior al rezervei din reevaluare, vom prezenta atât situația transferului eşalonat, cât și cea a transferului la scoaterea din funcțiune a utilajului.

#### 1. Înregistrarea achiziționării utilajului

%	=	404 „Furnizori de imobilizări”	<u>11300,24</u>
2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”			9496
4426 „TVA deductibil ”			1804,24

#### 2. Calcul amortizare în regim liniar: $9496 / 8 = 1187$ lei/an

3. Prezentarea situației utilajului din punct de vedere al valorii nete contabile, în situația în care nu ar exista plusuri sau minusuri de valoare și din punct de vedere al valorii reevaluate pe parcursul celor 8 ani.

**Tabel nr.1. Prezentarea situației utilajului**

An	Amortizare în regim liniar	Amortizare cumulat	Valoare net contabil	Valoare just	Diferență din reevaluare
N	1187	1187	8309	8752	443
N+1	1187	2374	7122	7830	708
N+2	1187	3561	5935	5740	-195
N+3	1187	4748	4748	4932	184
N+4	1187	5935	3561	3980	419
N+5	1187	7122	2374		
N+6	1187	8309	1187		
N+7	1187	9496	0		

Sursa: prelucrare proprie

4. Prezentarea înregistrărilor contabile aferente tratamentului ulterior al rezervei din reevaluare, în situația transferului eşalonat, respectiv a transferului la scoaterea din funcțiune a utilajului.

Conturi utilizate: 2131 - „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”, 2813 - „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”, 6811 - „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”, 105 - „Rezerve din reevaluare”, 1175 - „Rezultatul reportat”, 655 - „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”, 755 - „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”.

#### Anul N

<b>Transfer eşalonat</b>			<b>Transfer la scoaterea din funcțiune</b>		
Înregistrare cheltuiel	cu amortizarea anual		Înregistrare cheltuiel	cu amortizarea anual	
6811	=	2813    1187	6811	=	2813    1187

#### Închiderea anului N

Înregistrare rezultate din reevaluare			
2813	=	2131	1187
2131	=	105	443
Solduri conturi dup reevaluare:			
2131 – 8752			
2813 – 0			
105 – 443			

Înregistrare rezultate din reevaluare			
2813	=	2131	1187
2131	=	105	443
Solduri conturi dup reevaluare:			
2131 – 8752			
2813 – 0			
105 – 443			

#### Anul N+1

<b>Transfer e alonat</b>			
Calcul amortizare = $8752/7 = 1250$			
Înregistrare cheltuial cu amortizarea anual			
6811	=	2813	1250
Disponibilizarea unei p rți din rezerva din reevaluare, proporțional cu amortizarea calculat : $443/7 = 63$ lei –sum impozabil			
105	=	1175	63

<b>Transfer la scoaterea din funcțiune</b>			
Calcul amortizare = $8752/7 = 1250$			
Înregistrare cheltuial cu amortizarea anual			
6811	=	2813	1250
Evidența sumei de 63 lei, în această situație se ține doar fiscal, suma fiind impozabilă.			

Observ m faptul c , dac se scade suma de 63 lei din amortizarea recalculat , se obține amortizarea care s-ar fi înregistrat în lipsa reevaluu rii.

#### Închiderea anului N+1

Solduri conturi înaintea reevaluu rii:			
2131 – 8752			
2813 – 1250			
105 – 380 (443-63)			
Valoarea net contabil = 7502			
Valoarea just = 7830			
Diferența din reevaluare = +328			
Înregistrare rezultat din reevaluare			
2813	=	2131	1250
2131	=	105	328
Solduri conturi dup reevaluare:			
2131 – 7830			
2813 – 0			
105 – 708			

Solduri conturi înaintea reevaluu rii:			
2131 – 8752			
2813 – 1250			
105 – 443			
Valoarea net contabil = 7502			
Valoarea just = 7830			
Diferența din reevaluare = +328			
Înregistrare rezultat din reevaluare			
2813	=	2131	1250
2131	=	105	328
Solduri conturi dup reevaluare:			
2131 – 7830			
2813 – 0			
105 – 771			

#### Anul N+2

<b>Transfer e alonat</b>			
Calcul amortizare = $7830/6 = 1305$			
Înregistrare cheltuial cu amortizarea anual			
6811	=	2813	1305
Disponibilizarea unei p rți din rezerva din reevaluare, proporțional cu amortizarea calculat : $708/6 = 118$ lei –sum impozabil			
105	=	1175	118

<b>Transfer la scoaterea din funcțiune</b>			
Calcul amortizare = $7830/6 = 1305$			
Înregistrare cheltuial cu amortizarea anual			
6811	=	2813	1305

#### Închiderea anului N+2

Solduri conturi înaintea reevaluării:  
2131 – 7830  
2813 – 1305  
105 – 590 (708-118)  
Valoarea net contabil = 6525  
Valoarea just = 5740  
Diferența din reevaluare (depreciere) = 785  
Rezerva din reevaluare înregistrat (590) nu acoper deprecierea rezultat în urma reevaluării; ca urmare, diferența de 195 (590-785) va fi înregistrat pe cheltuieli.

Înregistrare rezultate din reevaluare

2813	=	2131	1305
%	=	2131	<u>785</u>
105			590
655			195

Solduri conturi după reevaluare:  
2131 – 5740  
2813 – 0  
105 – 0  
Rulaj 655 – 195  
Comparând rulajul contului 655 cu deprecierea calculat în cadrul tabelului nr. 1, observăm faptul că este egal cu deprecierea calculat inițial.

Solduri conturi înaintea reevaluării:  
2131 – 7830  
2813 – 1305  
105 – 771  
Valoarea net contabil = 6525  
Valoarea just = 5740  
Diferența din reevaluare (depreciere) = 785  
Rezerva din reevaluare înregistrat (771) nu acoper deprecierea rezultat în urma reevaluării; ca urmare, diferența de 14 (771-785) va fi înregistrat pe cheltuieli.

Înregistrare rezultate din reevaluare

2813	=	2131	1305
%	=	2131	<u>785</u>
105			771
655			14

Solduri conturi după reevaluare:  
2131 – 5740  
2813 – 0  
105 – 0  
Rulaj 655 – 14  
Rulajul contului 655 nu poate fi verificat, respectiv comparat cu calculele făcute anterior.

Trebuie precizat faptul că deprecierea nu este recunoscut fiscal; ca urmare, la închidere, valoarea contabil 5740 este diferit de valoarea fiscal de 5740+195 = 5935, adică valoarea contabil calculat în tabelul nr. 1 pentru anul N+2.

### Anul N+3

#### Transfer ealonat

Calcul amortizare =  $5740/5 = 1148$   
Deprecierea nu este recunoscut fiscal, ca urmare amortizarea contabil difer de cea fiscal. Amortizarea fiscal este de 1187 (5935/5).

Înregistrare cheltuiel cu amortizarea anual

6811	=	2813	1148
------	---	------	------

#### Transfer la scoaterea din funcțiune

Calcul amortizare =  $5740/5 = 1148$   
Deprecierea nu este recunoscut fiscal, ca urmare amortizarea contabil difer de cea fiscal. Amortizarea fiscal este de 1187 (5935/5).

Înregistrare cheltuiel cu amortizarea anual

6811	=	2813	1148
------	---	------	------

### Închiderea anului N+3

Solduri conturi înaintea reevaluării:  
2131 – 5740  
2813 – 1148  
105 – 590 (708-118)  
Valoarea net contabil = 4592  
Valoarea just = 4932  
Diferența din reevaluare (apreciere) = 340

Solduri conturi înaintea reevaluării:  
2131 – 5740  
2813 – 1148  
105 – 590 (708-118)  
Valoarea net contabil = 4592  
Valoarea just = 4932  
Diferența din reevaluare (apreciere) = 340

Aceast diferență din reevaluare este una pozitivă și urmează unei depreciări, în consecință se va înregistra mai întâi pe venituri. Pentru a stabili suma care se va înregistra pe contul de rezerve din reevaluare, se va compara valoarea pozitivă de 340 lei cu valoarea înregistrată pe cheltuieli de 195 lei, dar și cu suma stabilită în Tabelul nr. 1, de 184 lei. Ca urmare, valoarea rezervei din reevaluare este 184 lei, iar pe venituri se va trece suma de 156 lei (340-184).

Înregistrare rezultate din reevaluare				Înregistrare rezultate din reevaluare			
2813	=	2131	1148	2813	=	2131	1148
2131	=	%	<u>340</u>	2131	=	%	<u>340</u>
		105	184			105	184
		755	156			755	156
Solduri conturi după reevaluare:				Solduri conturi după reevaluare:			
2131 – 4932				2131 – 4932			
2813 – 0				2813 – 0			
105 – 184				105 – 184			

#### Anul N+4

Transfer e alonat				Transfer la scoaterea din funcțiune			
Calcul amortizare = 4932/4 = 1233				Calcul amortizare = 4932/4 = 1233			
Înregistrare cheltuiel cu amortizarea anual				Înregistrare cheltuiel cu amortizarea anual			
6811	=	2813	1233	6811	=	2813	1233
Disponibilizarea unei părți din rezerva din reevaluare, proporțional cu amortizarea calculat : 184/4 = 46 lei –sum impozabil							
105	=	1175	46				

#### Închiderea anului N+4

Solduri conturi înaintea reevaluării				Solduri conturi înaintea reevaluării			
2131 – 4932				2131 – 4932			
2813 – 1233				2813 – 1233			
105 – 138 (184-46)				105 – 138 (184-46)			
Valoarea net contabil = 3699				Valoarea net contabil = 3699			
Valoarea just = 3980				Valoarea just = 3980			
Diferența din reevaluare = 281				Diferența din reevaluare = 281			
Înregistrare rezultate din reevaluare				Înregistrare rezultate din reevaluare			
2813	=	2131	1233	2813	=	2131	1233
2131	=	105	281	2131	=	105	281
Solduri conturi după reevaluare:				Solduri conturi după reevaluare:			
2131 – 3980				2131 – 3980			
2813 – 0				2813 – 0			
105 – 419 (138+281)				105 – 465			

#### Anul N+5

Transfer e alonat				Transfer la scoaterea din funcțiune			
Calcul amortizare = 3980/3 = 1327				Calcul amortizare = 3980/3 = 1327			
Înregistrare cheltuiel cu amortizarea anual				Înregistrare cheltuiel cu amortizarea anual			
6811	=	2813	1327	6811	=	2813	1327
Disponibilizarea unei părți din rezerva din							

reevaluare, proporțional cu amortizarea  
calculat :  $419/3 = 140$  lei –sum impozabil  
 $105 = 1175 \quad 140$

5. Prezentarea înregistr rilor aferente renunțării la reevaluare și revenirii la costul istoric  
La închiderea anului N+5, entitatea renunță la reevaluarea utilajelor, trecând la modelul costului istoric.

**Renunțarea la reevaluare și trecerea la modelul costul istoric în anul N+5**

**Transfer e alonat**  
Solduri conturi înaintea renunțării la reevaluare:  
2131 – 3980  
2813 – 1327  
105 – 279 (419-140)  
Valoarea net contabil = 2653  
Anularea rezervei din reevaluare în corespondență cu contul de imobilizare  
 $105 = 2131 \quad 279$   
Soldurile conturilor dup anularea rezervei din reevaluare:  
2131 – 3701 (3980-279)  
2813 - 1327  
  
Valoarea contabil net dup anularea reevalurii = 2374

**Transfer la scoaterea din funcțiune**  
Solduri conturi înaintea renunțării la reevaluare:  
2131 – 3980  
2813 – 1327  
105 – 465  
Valoarea net contabil = 2653  
Pentru a evita supraevaluarea elementelor patrimoniale, trebuie s se fac trecerea de la valoarea net contabil actual (2653), la valoarea net contabil , din tabel, în cazul în care nu ar fi existat cre teri sau desce teri de valoare (2374). Ca urmare, se va sc dea din soldul contului 2131, diferența dintre (2653 – 2374), adic 279, suma care se scade i în situația transferului eşalonat.  
Sc derea sumei de 279 lei din valoarea soldului contului de imobilizare  
 $105 = 2131 \quad 279$   
Închiderea contului 105 (465-279)  
 $105 = 1175 \quad 186$   
Soldurile conturilor dup anularea reevalurii  
2131 – 3701  
2813 - 1327  
Valoarea contabil net dup anularea reevalurii = 2374

**6. Concluzii**

Utilizatorii informațiilor furnizate de situațiile financiare beneficiaz de o reflectare fidel a situației entității, numai în situația în care entitatea respectă normele în vigoare, principiile contabile, realizeaz o evaluare, respectiv reevaluare adecvate i utilizeaz acelea i politici contabile în timp, iar, în situația în care are loc o schimbare a acestor politici, acest lucru trebuie precizat în notele explicative.

În ceea ce prive te tratamentul ulterior al rezervei din reevaluare, entit țile au de ales între cele dou variante posibile, i anume: transferul la rezultatul reportat fie la scoaterea din funcțiune a imobilizării căreia îi corespunde rezerva din reevaluare, fie transferul e alonat, pe m sura amortiz rii.

Ambele opțiuni prezintă atât avantaje, cât și dezavantaje, astfel: în cazul transferului doar la scoaterea din funcțiune, înregistrările sunt mai simple, nefiind nevoie

s se urm reasc diferența din reevaluare, dar această metodă ridică probleme în stabilirea valorii unei depreciere ulterioare, iar rezerva disponibil este pus la dispoziția entității târziu, abia la scoaterea din funcțiune a imobilizării respective. Referitor la transferul e alonat, un prim avantaj ar fi faptul c permite un control mai bun al rezervei din reevaluare i, de asemenea, rezerva disponibil este pus la dispoziția entității mai repede decât în cazul transferului abia la scoaterea din funcțiune. Dezavantajul adus de această metod este dat de efortul mai mare f cut pentru calcul i transferul rezervei din reevaluare.

Referitor la utilizarea în entitate a modelului de evaluare la cost istoric, respectiv cel la valoarea just , trecerea de la un model la altul este considerat schimbare de politic contabil . Deși entitățile sunt obligate, prin reglement ri, s realizeze evaluarea elementelor patrimoniale, exist și situația în care se revine la modelul costului istoric, de la cel al valorii juste. Acest lucru trebuie precizat în notele explicative ale entit ților. Influența tratamentului ulterior al rezervelor din reevaluare se resimte și în această situație; astfel, dac entitatea a realizat un transfer e alonat al rezervei, atunci trebuie realizat doar închiderea contului de rezerve din reevaluare. În situația transferului rezervei din reevaluare doar la scoaterea din funcțiune, pentru a nu se ajunge la cazul subevaluării, trebuie s se țină cont de valoarea contabilă netă, pe care ar fi avut-o imobilizarea respectiv , dac nu ar fi existat niciun fel de modificare a valorii sale.

Comparând avantajele, respectiv dezavantajele celor dou metode de transfer a rezervelor din reevaluare asupra rezultatului reportat, consider mai favorabil metoda transferului eşalonat, atât pentru situația în care nu există o modificare a politicii contabile, cât și în situația în care se revine la costul istoric de la modelul de evaluare bazat pe valoarea just , având în vedere înregistr rile i calculele mai simple de care este nevoie pentru a realiza această schimbare.

### **Bibliografie**

1. Deaconu, A., 2009. *Valoarea just – concept contabil*. Bucure ti: Ed. Economic .
2. Gu e, R.G., 2011. *Valoare, preț, cost și evaluare în contabilitate*. Bucure ti: Ed. CECCAR.
3. Mati , D. i Pop, A., 2010. *Contabilitate financiar* . Cluj-Napoca: Ed. Casa C r ii de tiin .
4. Ordin pentru aprobarea Reglement rilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, 2014. (No. 1802/2014 din 29.12.2014. Publicat în MOF nr. 963/30.XII.2014). Bucure ti: Ministerul Finanțelor Publice.
5. Paraschivescu, M.D. i Radu, F., 2008. *Managementul contabilit ții financiare*. Ia i: Ed. Tehnopress.
6. Pântea, I.P. i Bodea, G., 2013. *Contabilitatea financiar* . Deva: Ed. INTELCREDO.
7. Stan, S.V. i Anghel, I., 2007. *Evaluarea întreprinderii*. Bucure ti: Ed. Iroval.
8. Standardele Interna ionale de Raportare Financiar , 2015. IAS 16 Imobiliz ri corporale.
9. Todea, N., 2009. *Teorie contabil i raportare financiar* . Alba Iulia: Ed. Aeternitas.
10. Todea, N., 2004. *Evaluarea propriet ii imobiliare i a întreprinderii*. Alba Iulia: Ed. Aeternitas.